



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Dr. Martin Wandl, Dr. Wolfgang Krempl, Rechtsanwälte, 3100 St. Pölten, Kremser Gasse 19, gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien vom xxx betreffend Haftung gemäß § 13 Abs.2 ErbStG 1955 entschieden:

Der bekämpfte Bescheid wird gemäß § 289 Abs.2 Bundesabgabenordnung, (BAO), wie folgt abgeändert:

Bw. wird gemäß § 13 Abs.2 ErbStG 1955 iVm § 224 BAO für die Erbschaftssteuerschuld der A.A. in der Höhe von € 605,41 zu einem Teilbetrag von € 302,70 in Anspruch genommen.

Entscheidungsgründe

B.B. verstarb am 16 .Mai 2005.Mit Testament vom 22.11.2004 hatte er seine beiden Sohne, den Berufungswerber,(Bw.), und C.B. zu gleichen Teilen als Erben eingesetzt und seiner Lebensgefährtin A.A. ein lebenslängliches, unentgeltliches Wohnrecht an der xyz, eingeräumt.

Am 25.8.2005 gaben der Bw. sowie sein Brüder je zur Hälfte des Nachlasses ihres Vaters unbedingte Erbantrittserklärungen ab. A.A. nahm mit Legatsannahmeerklärung vom 25.8.2005 das ihr mit dem o.a. Testament eingeräumte Wohnrecht.an.

Mit Einantwortungsbeschluss des Bezirksgerichtes Y. vom 8.9.2005 wurde dem Bw. und dessen Bruder die Verlassenschaft nach ihrem Vater je zur Hälfte- ohne Rechtswohlthat des Inventars- eingewantwortet.

Das Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien setzte mit Bescheiden vom 5.1.2007 gegenüber den Erben die Erbschaftssteuer-unter Zugrundelegung eines steuerpflichtigen Erwerbs von je € 25.310,85 mit je € 1.406,80 fest. Gegenüber A.A. setzte das o.a. Finanzamt die Erbschaftssteuer mit € 944,86 fest. Als Bemessungsgrundlage wurde das kapitalisierte Wohnrecht im Betrag von € 6.589,12 abzüglich Freibetrag gemäß § 14 Abs.1 ErbStG idHv € 110,00 in Ansatz gebracht.

Mit dem im Spruch dieser Berufungsentscheidung angeführten Haftungsbescheid zog das o.a. Finanzamt den Bw. zur Errichtung der A.A. vorgeschriebenen € 944,86 heran, mit der Begründung, diese Erbschaftssteuerschuld wäre bei der Primärschuldnerin nicht einbringlich.

Dagegen erhob der Bw., durch seinen ausgewiesenen Rechtsvertreter, fristgerecht Berufung. Er beantragte die Aufhebung des bekämpften Bescheides mit der Begründung, dass aus folgenden Gründen keine Uneinbringlichkeit der in Rede stehenden Steuerschuld vorliegen würde:

Die Eigenschuldnerin würde, aufgrund des ihr eingeräumten Wohnrechtes, über eine Wohnung und auch über ein Einkommen verfügen und- nach eigener Wahrnehmung- kein eingeschränktes Leben führen. Unter Anwendung der zur Einbringung zur Verfügung stehenden Mittel- wobei auch eine Verwertung des Wohnrechtes denkbar wäre- müsste die Forderung bei der Eigenschuldnerin einzubringen sein. Er selbst würde gegen diese ein Exekutionsverfahren beim BG Y. führen, wobei regelmäßige Abzüge von deren Dienst Einkommen erfolgen würden.

Diese Berufung wies das Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien mit Berufungsvorentscheidung vom 14.1.2008 als unbegründet ab und führte dazu im Wesentlichen aus, dass zusätzliche pfändungsweise Abzüge vom Lohneinkommen der Primärschuldnerin wegen Unterschreitung des Existenzminimums nicht möglich wären.

Für die Inanspruchnahme des Haftenden, welche im Ermessen der Abgabenbehörde liegen würde, wäre Voraussetzung, dass die Einbringung der Abgabenschuld beim Primärschuldner gefährdet oder wesentlich erschwert wäre. Da weitere Einbringungsmaßnahmen hinsichtlich der bestehenden Erbschaftssteuerschuld bei der Primärschuldnerin keine Aussicht auf Erfolg hätten, würde es dem Zweckmäßigkeitssatz entsprechen, die Haftung gegenüber dem Erben geltend zu machen. Vom Bw. wären weder Billigkeitsgründe vorgebracht worden noch würden sich solche aus der Aktenlage ergeben.

Dagegen brachte der Bw. einen Vorlageantrag gemäß § 276 Abs.2 Bundesabgabenordnung,(BAO), an den Unabhängigen Finanzsenat,(UFS), als Abgabenbehörde zweiter Instanz , ein und führte dazu- in Replik auf den Inhalt der Berufungsentscheidung- aus, dass es im Abgabenverfahren ausser einer Lohnpfändung auch die Verwertung von Rechten sowie die Möglichkeit einer Fahrnisexekution geben würde. Im zu beurteilenden Fall wären offensichtlich, ausser einer Lohnpfändung, keine weiteren Eintreibungsschritte gegenüber der Primärschuldnerin erfolgt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 13 Abs.1 Erbschafts-und Schenkungssteuergesetz 1955,(ErbStG 1955), ist Steuerschuldner der Erwerber, bei einer Schenkung auch der Geschenkgeber und bei einer Zweckzuwendung der mit der Ausführung der Zuwendung Beschwerte.

Gemäß Abs.2 leg.cit haftet neben den in Abs.1 Genannten der Nachlass sowie jeder Erbe in der Höhe des Wertes des aus der Erbschaft Empfangenen für die Steuer der am Erbfall Beteiligten als Gesamtschuldner.

Die in den Abgabenvorschriften persönlichen Haftungen werden durch Erlassung von Haftungsbescheiden geltend gemacht. (§ 224 Abs.1 erster Satz Bundesabgabenordnung,(BAO)

Entscheidungen, die die Abgabenbehörden nach ihrem Ermessen zu treffen haben, (Ermessensentscheidungen) müssen sich in den Grenzen halten, die das Gesetz dem Ermessen zieht. Innerhalb dieser Grenzen sind Ermessensentscheidungen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen. (§ 20 BAO)

Gemäß § 3 Abs.2 Abgabenexekutionsordnung, (AbgEO), kann im finanzbehördlichen oder gerichtlichen Vollstreckungsverfahren eine Vollstreckung auf bewegliche körperliche Sachen, auf grundbücherlich nicht sichergestellte Geldforderungen und auf Ansprüche auf Herausgabe und Leistung beweglicher körperlicher Sachen durchgeführt werden.

Bei allen übrigen Vollstreckungsarten ist nur ein gerichtliches Vollstreckungsverfahren zulässig. (§ 3 Abs.3 erster Satz AbgEO)

Finanzbehördliche Vollstreckungsverfahren im Sinne dieses Bundesgesetzes sind jene Verfahren, die die Abgabenbehörden (Abs.1) zur Einbringung und Sicherung öffentlicher Abgaben selbst durchführen (§ 3 Abs.4 AbgEO)

Gemäß § 7 Abs.4 AbgEO sind bei der Vollstreckung auf die bis zur Befriedigung voraussichtlich noch erwachsenden Kosten Bedacht zu nehmen.

Im zu beurteilenden Fall ist strittig, ob der Bw. mit dem bekämpften Bescheid zu Recht als Haftender iSd § 13 Abs.2 ErbStG 1955 heran gezogen worden ist.

Dazu ist im Hinblick auf das gesamte o.a. Berufungsbegehren folgendes zu erwägen:

Haftung bedeutet nach den Vorschriften des Steuerrechts das Entstehen für eine fremde Schuld. (vgl. VfGH 20.4.1989, 89/16/0009,0010,0011)

Die sachliche Rechtfertigung von Haftungsregelungen ergibt sich einerseits aus dem öffentlichen Interesse an der Sicherung der Einbringlichkeit öffentlich-rechtlicher Ansprüche und andererseits aus einem durch eine Rechtsbeziehung begründeten sachlichen Zusammenhang zwischen der Person des Abgabepflichtigen und des Haftungspflichtigen. (vgl. VfGH 15.12.1988, G 207/88)

In § 13 Abs.2 ErbStG 1955 ist eine persönliche Haftung des Erben bestimmt. Die Erben haften- allerdings nur bis zur Höhe des Wertes des aus der Erbschaft Empfangenen- für die Steuer der am Erbfolge Beteiligten, also der übrigen Erben, der Legatäre und der Pflichtteilsberechtigten. Z.B. VfGH 27.9.1990, 98/16/0225)

Nach § 224 Abs.1 BAO werden persönliche Haftungen durch die Erlassung eines Haftungsbescheides geltend gemacht. Durch die Erlassung des erstinstanzlichen Haftungsbescheides wird der Haftende zum Gesamtschuldner. (z.B. VfGH 20.7.1999, 99/13/0071)

Die Inanspruchnahme des Haftenden liegt im Ermessen der Abgabenbehörde. Ermessensentscheidungen sind nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen. Dem Gesetzesbegriff „Billigkeit“ ist dabei die Bedeutung „berechtigter Interessen der Partei“ dem Gesetzesbegriff „Zweckmäßigkeit“ „öffentliches Anliegen an der Einbringung der Abgaben“ beizumessen.

Das Ermessen ist bei der Erbenhaftung des § 13 Abs.2 ErbStG 1955 im Sinne einer Nachrangigkeit der Haftungsinanspruchnahme zu üben. Es ist Voraussetzung für die Inanspruchnahme des Erben, als Haftenden, dass die Einbringlichkeit der Abgaben beim Eigenschuldner gefährdet oder wesentlich erschwert ist. (Siehe Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band III, Erbschafts- und Schenkungssteuer, RZ 15a zu § 13 mit weiteren Judikatur verweisen) Eine ermessenswidrige Inanspruchnahme des Haftenden wird vor allem dann vorliegen, wenn die Abgabenschuld beim Eigenschuldner ohne Gefährdung und ohne

Schwierigkeiten rasch eingebracht werden kann. (vgl. Ritz, Ermessen bei der Erbenhaftung gemäß § 13 Abs.2 ErbstG, ÖStZ 7/1991, S 94)

Im Rahmen der gemäß § 20 BAO gebotenen Ermessensentscheidung ist nicht nur das öffentliche Interesse an einem gesicherten und zeitnahen Abgabenaufkommen und die Einbringlichkeit der Abgaben (Haftungs-)schuld, sondern auch die persönlichen und wirtschaftlichen Verhältnisse in Betracht zu ziehen. (VwGH 25.6.1992,91/16/0045)

Im Sinne des § 3 Abs.2 AbgEO ist das finanzbehördliche Vollstreckungs- und Sicherungsverfahren auf die einfacheren Vollstreckungsarten, nämlich a) Pfändung unbeweglicher körperlicher Sachen b) Pfändung von Ansprüchen auf Herausgabe und Leistung beweglicher körperlicher Sachen (§§75ff) und c) Pfändung von grundbücherlich nicht sichergestellten Forderungen (§ 53 ff) beschränkt.

Alle übrigen Vollstreckungsarten, die nicht in § 3 Abs.2 AbgEO genannt sind, stehen zwar auch für die Einbringung von Forderungen zur Verfügung, dürfen jedoch nur im gerichtlichen Vollstreckungsverfahren vollzogen werden. Dafür kommt u.a. die Exekution auf das unbewegliche Vermögen durch Zwangsverwaltung von Liegenschaften (§ 97-132 EO) und von Rechten (§ 334 EO) in Betracht.

Eingangs ist voran zu stellen, dass sich der ausstehende Abgabenrückstand durch Einzahlungen der Eigenschuldnerin auf € 605,41 reduziert hat und daher diesem Verfahren nur mehr eine vollstreckbare Abgabenschuld in dieser Höhe zugrunde liegt.

Im Vorfeld der Erlassung des bekämpften Haftungsbescheides wurde seitens des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien, im Wege der Amtshilfe, nach Maßgabe des § 3 Abs.2 AbgEO, ein Vollstreckungshilfeansuchen an das Finanzamt St.Pölten gestellt, welches erfolglos war.

Laut Auskunft des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern und Glücksspiel (vormals Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien) vom 2.7.2012 verfügt die Primärschuldnerin derzeit über ein unterhalb des Existenzminimums liegendes Einkommen, sodass eine Lohnpfändung rechtlich nicht möglich ist. Allfällige, vorstehend aufgezeigte, der Vollstreckung nach § 3 Abs.2 AbgEO zugängliche, Forderungen und Ansprüche konnten bei der Primärschuldnerin nicht festgestellt werden. Die vom Bw. ins Treffen geführte Fahrnispfändung ist grundsätzlich möglich. Es ist jedoch ungewiss, ob sich bei der Verwertung von gepfändeten gebrauchten Gebrauchsgegenständen durch Verkauf bzw. Zwangsversteigerung überhaupt ein Erlös bzw. ein Erlös in der Höhe der ausstehenden Abgabenschuld erzielen lässt. Dazu ist zu berücksichtigen, dass um § 26 Abs.4 AbgEO nachzukommen, Gebühren und Auslagenersätze gleichzeitig mit der einzubringenden

Abgabenschuld zu vollstrecken sind und daher iSd § 7 Abs.3 leg.cit. bereits bei der Pfändung auf diese Kosten Bedacht zu nehmen ist und für einen entsprechend höheren Betrag, als der Rückstandsausweis vorsieht, zu pfänden ist. Bedenkt man zusätzlich, dass die Abgabenschuldnerin gemäß § 26 Abs.3 leg.cit. die durch die Vollstreckungsmaßnahmen verursachten Barauslagen (Entlohnung der bei der Durchführung des Vollstreckungsverfahrens verwendeten Hilfspersonen wie Schätzleute und Verwahrer, bei Durchführung der Versteigerung in einer öffentlichen Versteigerungsanstalt, die dieser Anstalt zukommenden Gebühren und Kostenersätze) zu ersetzen hat, so erscheint zudem - im Hinblick auf die dargestellten wirtschaftlichen Verhältnisse der Verpflichteten- selbst die Einbringung dieser Kosten äußerst fraglich.

Zu der vom Bw. in den Raum gestellten Zwangsverwaltung des Wohnrechtes ist festzuhalten:

Gemäß § 334 EO kann vom zuständigen Exekutionsgericht über Antrag die Zwangsverwaltung von Rechten bewilligt werden. Es kann nicht mit der, für die Gewährung einer raschen und ungefährdeten Einbringung, erforderlichen Sicherheit davon ausgegangen werden, dass das zuständige Gericht aus Zweckmäßigkeitserwägungen die erforderliche Bewilligung überhaupt erteilt. Zudem kann nicht ausgeschlossen werden, dass die angefallenen Exekutionskosten, den, für die Befriedigung des Gläubigers, erforderlichen Erlös übersteigen würden. Aufgrund der o.a. aufgezeigten Vermögenslosigkeit der Verpflichteten ist nicht damit zu rechnen, und diese Kosten bei dieser eingebracht werden könnten.

Die Reduzierung der Abgabenschuld auf € 605,41 ergibt sich dadurch, dass die an sich zahlungswillige Primärschuldnerin, dem Finanzamt, nach zielverfehlenden Vollstreckungsversuchen, seit dem Zeitraum 26.05.2010 bis 22.6.2012 monatlich Beträge von überwiegend € 10 bis € 15 freiwillig bezahlt hat. Im Falle der Einstellung dieser Zahlungen (womit wegen des geringen Einkommens der Eigenschuldnerin jederzeit zu rechnen ist), hätte die Abgabenbehörde- aus den aufgeigten Gründen - praktisch keine Möglichkeit den aushafteten Rückstand alleine bei der Abgabenschuldnerin im Vollstreckungswege einzubringen.

Insgesamt kann daher davon keine Rede sein, dass die Abgabenschuld bei der Eigenschuldnerin ohne Gefährdung und ohne Schwierigkeiten eingebracht werden kann.

Auch die Auswahl aus mehreren als Haftungspflichtige in Betracht kommenden Miterben, die Belastung der einzelnen mit der Gesamtschuld oder nur einem Teil davon, die Bestimmung des Zeitpunktes und der Reihenfolge der Heranziehung der einzelnen Gesamtschuldner liegt im Ermessen der Behörde. (Siehe UFS 25.5.2005, RV/0287-I/04 unter Hinweis auf Stoll, BAO, Kommentar, Band 1, Seite 94; Ritz, Ermessen bei der Erbenhaftung gemäß § 13 Abs.2 ErbStG

1955, ÖStZ 7/1991, Seite 93ff und VwGH 14.11.1996,95/16/0082; 7.12.2000, 97/16/0365,0366)

Gleichermaßen, wie sich aus der Rechtsnatur der Erbschaftssteuer als "Bereicherungssteuer" ergibt, dass für diese Abgaben in erster Linie der Bereicherte selbst in Anspruch zu nehmen ist, (Siehe Ritz, Ermessen bei der Erbenhaftung gemäß § 13 Abs.2 ErbStG 1955, ÖStZ 7/1991 Seite 94), ergibt sich daraus, dass bei mehreren potentiell haftenden Miterben diese bei einer Haftungsinanspruchnahme grundsätzlich im Verhältnis des Ausmaßes ihrer Bereicherung zu belasten sind.

Im Berufungsverfahren ist die Ermessensübung der Abgabenbehörde erster Instanz voll zu prüfen; in der Berufungsentscheidung hat die Abgabenbehörde zweiter Instanz das Ermessen eigenverantwortlich zu üben.

Im gegenständlichen Fall kann auch der Bruder des Bw. als Miterbe zur Erbenhaftung herangezogen werden.

Der bekämpfte Haftungsbescheid gibt keinen Aufschluss darüber, aus welchem Grunde der Bw. alleine zur Haftung herangezogen worden ist.

Der Miterbe wurde vom Erblasser mit Testament gleichteilig mit dem Bw. als Erbe eingesetzt. Die Verlassenschaft nach ihrem Vater wurde den Brüdern je zur Hälfte eingantwortet. Es gibt nach Aktenlage (Verlassenschaftsakt des Bezirksgerichtes XY GZ 111, Akt des Finanzamtes zu Erf.Nr.1234) keinen Hinweis darauf, dass die Bereicherung dieses Miterben nicht im gleichen Ausmaß wie die des Bw. erfolgt wäre.

Es lässt sich weder aus der Aktenlage noch aus den elektronischen Abfragen der finanzbehördlichen Datenbank durch den UFS vom 6.7.2011, 10.7.2011, 11.7.2011 betreffend die Jahreseinkommen beider Erben im Jahr 2007 bzw. ihre derzeitigen Lohneinkommen ableiten, dass- im Rahmen der gebotenen Ermessensübung- die Nichtheranziehung des Miterben gegenüber der Heranziehung des Bw. jemals gerechtfertigt wäre. Weder gibt es Anhaltspunkte dafür, dass für den Miterben- im Gegensatz zum Bw.- die Heranziehung zu wirtschaftlichen Schwierigkeiten führen könnte (bzw. hätte können), noch dafür, dass besondere Umstände die Nichtheranziehung des Miterben- gegenüber der Heranziehung des Bw.- rechtfertigen würden. (bzw. gerechtfertigt hätten)

Für die alleinige Heranziehung des Bw. als Haftenden, über die Hälfte der offenen Erbschaftssteuerschuld hinaus, kann daher kein Grund gesehen werden.

Dass der Bw., im Rahmen der gebotenen Ermessensübung, vom UFS für die Hälfte der noch ausstehenden Abgabenschuld im Betrage von 302,71 nicht von der Haftung gemäß § 13 Abs.2

ErbStG 1955 entlastet werden kann ergibt sich aus folgenden Erwägungen:

Laut der o.a. elektronischer Abfrage befindet sich der Bw. derzeit in einer festen Anstellung und bezieht daraus ein Monatsgehalt von ca. € 3.413,44 brutto. Es kann daher nicht erkannt werden, dass die Entrichtung eines Betrages von € 302,71 -allenfalls im Wege von Zahlungserleichterungen- bei ihm zu wirtschaftlichen Schwierigkeiten führen würde, welche die Abstandnahme von der Geltendmachung der Erbenhaftung rechtfertigen würde. Derartige Schwierigkeiten wurden vom Bw. im Berufungsverfahren auch nicht geltend gemacht. Auch besondere persönliche Umstände, welche für die Unbilligkeit der Geltendmachung der Erbenhaftung ihm gegenüber sprechen könnten, wurden vom Bw. (abgesehen von der behaupteten Einbringlichkeit der Abgabenschuld bei der Eigenschuldnerin), im gesamten Rechtsmittelverfahren weder aufgezeigt, noch ergeben sich dafür Anhaltspunkte aus dem Akteninhalt.

Es war daher bei der gebotenen Ermessensübung dem öffentlichen Interesse an einem gesicherten und zeitnahen Abgabenaufkommen der Vorrang einzuräumen und spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 16. Juli 2012